قياس تكلفــة التشغيل الكليــة للمستشفى
دالــة لقياس كفاءة الإداري فيه

بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول الذي تنظمه كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية تحت عنوان :

- اقتصاديات الأعمال في عالم متغير -

وذلك للفترة من 12 – 14 / 5 / 2003

قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى
دالة لقياس كفاءة الأداء الإداري فيه

مقدمة :

منـذ اكـثر من عقـد من السـنين ،تبنت وزارة الصـحة الأردنيـة ، أهـدافا اسـتراتيجية تقـوم على تقـديم مجموعـة من خـدمات الرعايـة الصـحية ، العلاجية منها و الوقائية ، لكافة المواطنين في المملكة ، و ذلك عن طريق استكمال البنية الأساسية للخدمات الصحية ، و المتمثلة في إنشـاء العديـد من المستشفيات و المراكز الصحية الشاملة ، أو توسيع الخدمات القائمـة منها ، و يرافق ذلك تحسين معدلات الأداء و رفع مستوى جـودة الخـدمات الصحية المقدمة للمواطنين في هـذه المرافـق ، لتضـاهي مسـتوى جـودة

الخدمات الصحية المقدمة في العديد من البلدان العربية ، كدولـة الكـويت و المملكة العربية السعودية ... و غيرها[1] .

و لتحقيـق هـذه الأهـداف الطموحـة ، لابـد من تخصـيص مجموعـة من الموارد المالية و البشرية و التي أولت الحكومة الأردنيـة الاهتمـام الكـافي لها ، و ذلك من خلال زيادة نفقات وزارة الصحة من إجمالي الإنفاق العــام للدولة عاما بعد عام ، حتى بلغ حجم الإنفاق الصحي الإجمالي لعـام 2001 ما مقداره 491 مليون دينار أردني أي ما نسبته 7,8 % من النـاتج المحلي الإجمالي بسعر السوق هو 1208 دنانير لعـام 2001 ، أي أن حصـة الفـرد الأردني من الإنفاق الصحي لذلك العام هو 95 ديناراً .

و فيما يلي جدولا يوضح زيادة نفقات وزارة الصحة الأردنية ، خلال السنوات الخمس الأخيرة (1997 – 2001) . (جدول رقم 1)

جدول رقم (1)

تطور موازنة وزارة الصحة الأردنية للسنوات 1997/ 2001

(الألف دينار)

البيا / السنــة	1997	1998	1999	2000	2001
الموازنة العامة للدولة	1916000	1987000	2160000	2210000	2300000
موازنة وزارة الصحة	1068109	116167	120774	131000	137270
نسبة الزيادة قياسا بنسبة الأساس / 1997 %		8	13	6،22	5،28
نسبة موازنة وزارة الصحة من الموازنة العامة للدولة %	6،5	8،5	6،5	9،5	6

المصدر : وزارة الصحة الأردنية ، التقرير الإحصائي السنوي لعام 2001، إعــداد مركز المعلومات في الوزارة .

وإزاء هذه الزيادة المستمرة في نفقـات الخـدمات الصـحية لـوزارة الصحة الأردنية سنة بعد أخرى ، والتي أصبحت تشـكل عبئـاً اقتصـاديا على الموازنـة العامـة للدولـة ، كـان لابـد من الاهتمـام بوضـع الأسـس العلميـة لضبط هذا الإنفـاق ومراقبتـه ، ليعطي افضـل الخـدمات الصـحية بأقـل مـا يمكن من التكلفــة ، وهــذه هي المهمــة الرئيســية الــتي تقــع على إدارة مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية الشاملة ، وهي دالة لقياس كفائتهـا الإدارية والتنظيمية . ولعل في مقدمة هذه الأسس هو وجـود نظـام موحـد لمحاسبة التكاليف لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصـحية ، لضــبط عملية تدفق التكلفة وقياس مدى الاستفادة منها في تحسين مستوى صحة المواطنين ، إضافة إلى مزايا هذا النظام في الرقابـة وتقـييم الأداء لعمـوم مستشفيات الوزارة ومرافقها الصحية المختلفة .

مشكلة البحث :

مما هو معلوم إن الخدمات الصحية لها العديد من الصفات والسمات التي جعلتها تتميز عن غيرها من الخدمات الأخرى ، كالنقل والتعليم وغيرها ، وذلك لصعوبة إدارتها ، وصعوبة تخطيط ورقابة تكاليف الإنتاج فيها بدرجة عالية من التحليل والدقة والموضوعية ، نظرا للتنوع الكبير في مواصفات الخدمات الصحية ، وتعدد الأمراض ، وأساليب علاجها ، وتعدد التخصصات الطبية من أطباء وفنيين وممرضين وغيرهم .

وإزاء هذا الوضع فقد تركز البحث على تحديد المزايا المرجو تحقيقها من تطبيق نظام موحد للتكاليف لعموم مستشفيات وزارة الصحة الأردنية ، لدعم جهود المسؤولين في الوزارة وأجهزة التخطيط فيها في سعيهم نحو تخفيض تكاليف أداء الخدمات الصحية في هذه المستشفيات مع الاحتفاظ بجودة الخدمة المقدمة ، إضافة إلى وجود معايير لتقييم الكفاءة والأداء بين إدارات هذه المستشفيات ، بهدف ملافاة السلبيات ومعالجتها ، وتدعيم الإيجابيات وتعميمها .

ولابد من الإشارة إلى الصعوبات التي تواجه الباحث عند الانتقال إلى الجانب التطبيقي ، وخضوع هذه المشكلة إلى الدراسة العملية ، بسبب نقص المعلومات والبيانات الصحية المتوفرة في مستشفيات الوزارة ، بشكل عام ، وهذا هو أحد الأسباب التي حدت بالكثير من الباحثين العرب إلى التطرق إلى دراسة تكاليف الخدمات الصحية في المستشفيات الحكومية من الناحية النظرية فقط ، بصفتها منظمات غير هادفة للربح ، وليس هناك مالكين يراقبون أداءها وينتظرون أرباحها ، بل إن هدف هذه المستشفيات هو توفير الخدمات العلاجية والوقائية للمواطنين مجانا ، أو مقابل عائد بسيط ، لا يغطي إلا جزءً يسيراً من التكلفة .

أهمية البحث :

إن زيادة الطلب على الخدمات الصحية من قبل المواطنين ، لابد وان يقابله الارتفاع المتزايد في تكلفة أداء تلك الخدمات ، بالكمية والنوعية المطلوبتين ، وهذه المشكلة لا يعانيها الأردن ، فحسب ، بل هي شاملة لجميع بلدان العالم ، وعلى الأخص منها بلدان العالم الثالث ، ففي الأردن – مثلا – ارتفع عدد المستشفيات الحكومية التابعة لوزارة الصحة وغيرها من 28الى 37 مستشفى ، قابلة ارتفاع في عدد الأسرة فيها من 4820 إلى 5640 سريرا خلال الأعوام 1997-2001 ، هذا إلى جانب الزيادة المتواصلة في عدد المراكز الصحية الشاملة والأولية وعيادات طب الأسنان ومراكز رعاية الأمومة والطفولة .

ويوضح الجدول التالي (رقم 2) تطور الخدمات الصحية التي تقدمها وزارة الصحة الأردنية للسنوات 1997-2001 ، لتعكس بدورها واقع وسبب تزايد تكلفة هذه الخدمات عاماً بعد آخر .

جدول رقم (2)

تطور خدمات مستشفيات وزارة الصحة الأردنية

خلال الأعوام (1997-2001)

السنة / البيـان	1997	1998	1999	2000	2001
الإدخالات	228200	234500	248250	257270	263980
نسبة أشغال الأسرة %	5،68	7،69	7،73	74	4،76
معـدل إقامـة المـريض/ ليلة	5،3	3،3	4،3	3،3	2،3
عدد العمليات الجراحية	71240	74540	69860	74470	76670
عدد حالات الولادة	60980	63270	64100	67310	68750
عدد الكوادر البشرية	10042	9885	10731	11243	11181
موازنة وزارة الصحة (بالألف دينار):	106819	116167	120774	131000	137270
الجارية	85024	91093	101393	110000	114270
الرأسمالية	21795	25074	19381	21000	

المصدر : وزارة الصحة الأردنية ، التقرير الإحصائي السنوي لعام 2001.

ويوضح لنا الجدول السابق ، تطور حجم الطلب على الخدمات الصـحية في الأردن ، وما يقابله من الزيادة في الإنفـاق على هـذا الجـانب ، وبـذلك فان ارتفاع تكلفة أداء الخدمات الصـحية يرجـع إلى عـدة أسـباب ، إضـافة إلى زيادة الطلب ، ومنها :

- زيـادة تكلفـة مـدخلات الرعايـة الصـحية ، من الكـوادر البشـرية ، وارتفاع أسعار الأجهـزة والمعـدات الطبيـة والمسـتلزمات المعمليـة باهظة التكاليف ، وما يرافق ذلك من تطور سريع في تقنيتها.
- ارتفاع متوسط أعمار المواطنين ، ومـا نتج عنـه من تغـير هيكلي في التركيبة السكانية .
- تزايد عدد الإصابات بالأمراض الوبائيـة سـنة بعـد أخـرى ، كـالأمراض السارية ، والتيفوئيد الوبائي ، وامراض السرطان ، باهضة التكاليف.
- ارتفاع معدلات التضخم العام في أسـعار مسـتلزمات إنتـاج الأجهـزة الطبية والمواد الخام اللازمة لتصنيع الدواء ، ومواد الأشعة وغيرها .
- الهـدر في اسـتخدام مـدخلات الرعايـة الصـحية ، وعـدم مراقبتهـا وترشيد إنفاقها ، والتي تشمل :
  - عدم الاستغلال الأمثل لطاقـات الكـوادر البشـرية ، بمـا يـؤدي إلى تحسين مستوى جودة الخدمة بأقل تكلفة ممكنة .
  - الاستخدام الجائر للأجهزة والمعدات الطبيـة ، لنقص الخـبرة ، وقلة الصيانة .
  - وجود حالات تنويم غير ضرورية في مستشـفيات الـوزارة ، أي بقاء المريض في المستشفى دون أن تستدعي حالته الصحية ذلك .

فهذه الأسباب مجتمعة ، لابد وان تمتد بآثارهـا السـلبية إلى تكلفـة أداء الخدمات الصحية ، وبالتالي زيادة مخصصاتها السنوية ، الأمر الـذي يشـكل

عبئاً على الموازنة العامة للدولة يزداد تأثيره عاماً بعد آخر ، الأمر يستدعي دراسته ووضع الحلول الصائبة له ، ولابد للمحاسبة من أن تأخذ دورها المعهود في خدمة هذا القطاع الاجتماعي العام في حياة المواطنين وهو ما يهدف البحث إلى تحقيقه .

أهداف البحث :

سعى الباحث في دراسته هذه نحو تحقيق الأهداف الرئيسية التالية :

1. تحديد مستوى الاستخدام الأمثل لموارد المستشفيات المادية منها والبشرية ، لرفع مستوى جودة الخدمة الصحية بتكلفة اقل ، ولما كانت عملية قياس تكلفة أداء الخدمات الصحية دالة لقياس كفاءة الاداء الإداري للمستشفى ، فان هذه العلاقة بين هذين المتغيرين ، يحتمان إخضاع هذه التكاليف لعملية قياس على درجة عالية من الدقة والموضوعية ، يتيح لادارة التخطيط والرقابة في وزارة الصحة استخدام هذا الإطار لترشيد ورقابة تكلفة مستشفياتها ، والتعرف على العوامل المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية للمستشفى ، لغرض تعميمها على بقية مستشفيات الوزارة .
2. تصميم نظام موحد لمحاسبة التكاليف ، يجري تطبيقه على عموم المستشفيات - وعلى مراحل – ليضع الأسس العلمية السليمة لقياس تكلفة الخدمات الصحية ، من خلال مراكز التكلفة في كل مستشفى ، ليكون هذا النظام رافداً علمياً لقياس تكلفة الاداء وإجراء المقارنات السليمة بين المستشفيات والأقسام العلاجية المختلفة ، لأغراض الرقابة وتقييم الاداء .
3. تحديد مقومات قياس الكفاءة الإدارية للمستشفى ، والعوامل المؤثرة فيها، من خلال استغلال مخرجات نظام التكاليف الموحد من التقارير والقوائم المالية الواردة من المستشفيات ، لهذا الغرض .

وقد اتخذ الباحث مستشفى البشير بعمّان العاصمة ، نموذجا امثل لتحقيق أهداف هذه الدراسة ، نظرا للأهمية النسبية لهذا المستشفى ، من بين باقي المستشفيات وزارة الصحة الأردنية ، والبالغ عددها 26 مستشفى ضمت في مجملها 3357 سريرا ، حصة مستشفى البشير منها 811 سريرا أي بنسبة 24% من مجموع أسرة مستشفيات الوزارة في المملكة وذلك حتى نهاية عام 2001 [(1)] .

(1) تتحدد معايير الأهمية النسبية للمستشفى فيما يلي :

- حجم العمل من حيث عدد المترددين عليه ، وعدد العمليات الجراحية ، وعدد الأسرة.
- حجم المخصصات المالية السنوية اللازمة لإدارته وتشغيله.
- المنطقة الجغرافية والسكانية التي يخدمها المستشفى.

خطة البحث :

تم تقسيم البحث إلى ما يلي :

المبحث الأول – مصطلحات البحث الأساسية.

المبحث الثاني – تقييم تجربة حساب التكلفة العلاجية في المستشفيات.

- مستشفى البشير نموذجاً -

المبحث الثالث – مقومات القياس الفعلي للتكلفة العلاجية في المستشفى.

المبحث الرابع – مخرجات نظام التكاليف الموحد لعموم المستشفيات.

نتائج وتوصيات البحث .

ملاحق البحث وتشمل :

الملحق رقم (1) – نموذج مقترح لدليل الحسابات في المستشفى .

الملحق رقم (2) – الدليل المقترح لمراكز التكلفة في المستشفى .

الملحق رقم (3) – قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى .

مراجع البحث.

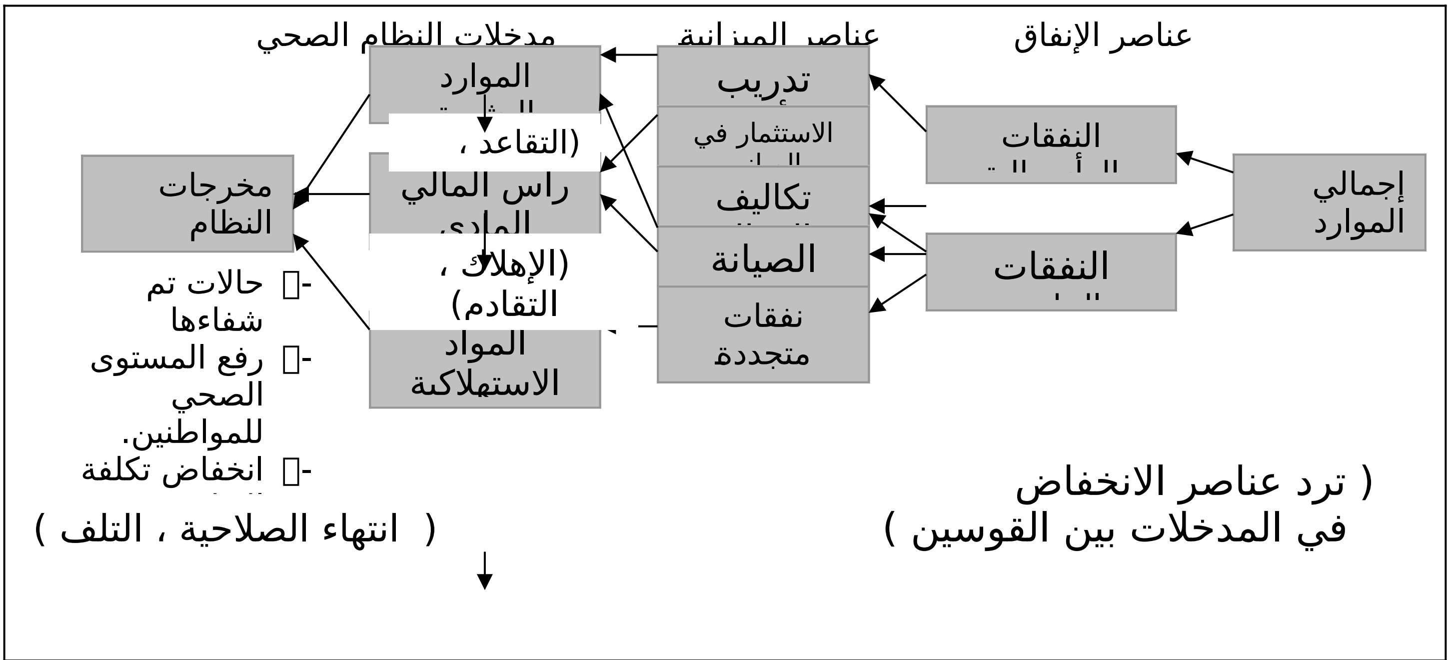
المبحث الأول

مصطلحات البحث الأساسية:

يهدف هذا البحث إلى إيضاح بعض المصطلحات ذات الارتباط بالخدمات الصحية ، وعلاقتها بالكفاءة الإدارية والإنتاجية للقـائمين على إدارة المستشـفيات ، أو المراكـز الصـحية الشـاملة ، ومن أهم هذه المصطلحات :

1. المدخلات والمخرجات في النظام الصحي :

إن المدخلات الأساسـية في النظـام الصـحي ، هي المـوارد البشـــرية وراس المـــال المـــادي (وهي المعـــدات والأجهـــزة والمبـــاني) ثم المـــوارد الأخـــرى ذات الاســـتخدامات الصـــحية المتعـددة . ويـأتي على راس هـذه المـدخلات المـوارد الماليـة الضرورية لتدبير هذه المدخلات ، والـتي تخصصـها الدولـة سـنوياً للنظام الصحي فيها ، من ميزانيتها العامـة ، لغـرض الإنفـاق على نوعين من المدخلات هما النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية . ويوضـــح الشـــكل التـــالي (رقم 1) مـــدخلات النظـــام الصـــحي ومخرجاته الرئيسية :-



تعتمد في الأساس على وجود نظـام كفء للمعلومـات الصـحية ، يـتيح للإدارة افضـل مجـال لترشـيد قراراتهـا في توزيـع المـوارد المحدودة على الاستخدامات غـير المحـدودة لهـا ، وبأقـل تكلفـة ممكنة .

ومصدر المعلومات في المنظمات الصحية متنـوع ، سـواء كـانت المعلومات داخليـة أو خارجيـة ، ومثـال الأولى تلـك المعلومـات الـتي

تحصل عليها المنظمة من النظام المحاسبي القائم ومعلومات صحية وطبية من سجلات المرضى أو سجلات المخازن أو الصيانة أو غيرها ، أما المعلومات الخارجية فهي تلك التي تحصل عليها المنظمة الصحية من الوزارات كالصحة والتعليم والشؤون الاجتماعية ، كذلك المؤسسات المتخصصة كشركات الأدوية ومراكز الأبحاث الطبية والمعامل المركزية وكليات الطب والتشريعات الطبية والصحية السائدة .

ويأتي في مقدمة النظام المحاسبي القائم في المستشفى ، هو نظام محاسبة التكاليف ، والذي بواسطته يتم تحديد المدخلات، وتحليلها، ثم توزيعها على العمليات التشغيلية ، بالصورة التي تحقق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة والفعالية في الاداء .

2. عناصر التكاليف في المستشفى :

عناصر التكاليف هي إحدى المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في أية منشاة اقتصادية ، وهي الأساس في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، وبالتالي الوصول إلى التكلفة الكلية للتشغيل . وتبوب عناصر التكاليف في المستشفى وفقا لعلاقتها بحجم النشاط الخدمي فيه ، إلى ما يلي :-

أ. التكاليف المتغيرة :

وهي النفقات المرتبطة ارتباطاً مباشراً بمخرجات النظام الصحي للمستشفى ، وقد أخذت هذه الصفة ، لارتباطها بمستوى الطلب على الخدمات الصحية في المستشفى ، أي إنها تتناسب طردياً مع عدد المستفيدين من الخدمات الصحية للمستشفى، و تشمل :

- الرواتب والأجور والعلاوات والمكافئآت والحوافز المدفوعة للكادر الطبي العامل في المستشفى والممرضين والفنيين ، ولا تشمل الرواتب والأجور المدفوعة للجهاز الإداري في المستشفى .
- تكلفة المواد (المستلزمات الطبية) :

وهي مجموع الأدوية واللوازم الطبية المصروفة للمستشفى في سبيل قيامه بخدماته الطبية في الظروف الطبيعية ، وخلال فترة زمنية محددة ، أي فترة التكاليف المقررة وهي سنة في الغالب.

ب. التكاليف الثابتة :

وهي النفقات المرتبطة بشكل غير مباشر بمخرجات النظام الصحي للمستشفى ، وبالتالي فهي لا تتأثر بمستوى الطلب على الخدمات الصحية التي يقدمها للمواطنين ، بل هي تنشا خلال

فـترة زمنيـة معينـة بهـدف تجهـيز الطاقـة الإنتاجيـة أو الإداريـة للمستشفى ، وهي تتضمن أجـور العـاملين في الإدارة ، وأقسـاط إهلاك الأجهزة والمباني والسيارات ، إضـافة لمصـروفات الصـيانة الدورية ، فهذه النفقات يتحملها المستشفى بصفة ثابتة مهما تغير عدد المترددين عليه بالزيادة أو النقص .

ويتم توزيـــع التكـــاليف الثابتـــة على مراكـــز الإنتـــاج في المستشفى ، وفقـاً لاسـس توزيـع معينـة ، باعتبارهـا نفقـات غـير مباشرة على هذه المراكز ، للوصول إلى التكلفـة الكليـة ، والـتي يمكن بعدها تحديد تكلفة وحدة الخدمة الصحية في مراكز الإنتــاج في المستشفى .

5. تكاليف شبه متغيرة (أو شبه ثابتة) :

وهي تكـاليف الحفـاظ على الطاقـة الإنتاجيـة للمستشـفى ، لتمكينه من تقديم خدماته العلاجية للمواطنين حين طلبها .

3. الكفاءة الإدارية :

هي درجـــة المهـــارة في تحويـــل المـــدخلات أو المـــوارد إلى مخرجات ، وفقاً لمعـايير أداء معينـة ، من حيث التكلفـة والجـودة لبلوغ أهداف محددة سلفاً ؛ وهي الوجه الأخر لما يدعى بالكفاءة الإنتاجيـة للمستشـفى ، والـتي هي قـدرة الإدارة على التعامـل أو توجيـه مـوارد المستشـفى أو المـدخلات خلال فـترة معينـه ، بمـا يؤدي إلى زيادة المخرجـات مـع ثبـات حجم المـدخلات ، أو زيـادة المـدخلات مـع تحقيـق مخرجـات بنسـبة أعلى من نسـبة زيـادة المدخلات ، أو تقليل المدخلات مع ثبات أو زيادة المخرجات ؛ هذا مع الالتزام بالمعايير المخططة لكـل من التكلفـة وجـودة الخدمـة الصحية المقدمة للمواطنين ، وبذلك فان معيـار الكفـاءة الإداريـة هـــو تحقيـــق الكفـــاءة الإنتاجيـــة في إدارة المـــوارد واســـتغلالها الاستغلال الأمثل .

4. دالة القياس :

إن الارتباط ما بين تكلفة التشغيل في المستشفى ، وبين الكفاءة الإدارية فيه ، تحـدد قـوة واتجـاه العلاقـة بين متغـيرين أو اكـثر ، وان دراسـة دالـة هـذا الارتبـاط تتطلب مراجعـة بسـيطة للدالـة ، والـتي يمكن تعريفهـا بأنهـا العلاقـة بين فئـتين ، بحيث يتناظر (أو يقترن) كل عنصر من عناصر أحـدهما ، مـع عنصـر من عناصر الأخرى .

وللتعبير عن دالة قياس كفاءة الاداء الإداري للمستشفى ، بصيغة واضحة ، للدلالة على وجود علاقة بين متغيرين هما (x,y) ، يمكن استخدام المعادلة التالية :

$$y = f (x)$$

فهذا يعني انه لدينا متغيرين ، أحدهما ثابت ، والآخر مستقل ، فبينما تمثل x المتغير المستقل ، وهي تكلفة التشغيل في المستشفى ، حيث تتحدد قيم التكلفة بصورة مستقلة ، بينما y هي المتغير التابع ، وتمثل كفاءة الاداء الإداري ، وتتحدد بقيم المتغير المستقل ، ويتم قياسها بموجبه ، أما f فهي رمزاً لهذه الدالة أو العلاقة بين المتغيرين ، والتي تعني رفع مستوى النوعية الحالية للخدمات الصحية للمستشفيات ، إلى مستوى النوعية المستهدفة ، أو ما يقابلها ، مع الالتزام بالمعايير المخططة للتكلفة ، حيث يهدف البحث إلى تحقيق قوة واتجاه العلاقة بين هذين المتغيرين .

المبحث الثاني

تقييم تجربة حساب التكلفة العلاجية في المستشفيات

- مستشفى البشير نموذجاً -

لاشك في إن المدخل الرئيسي لتصميم أي نظام جديد للتكاليف في أية منشأه دافعه الأول ، هو قصور النظام المحاسبي (أو التكاليفي) القائم ، عن أداء وظائفه الأساسية ، في حساب دقيق لتكلفة وحدة المنتج ، وفقاً للأسس العلمية الصحية ، بما يخدم الإدارة العليا في أداء وظائفها الخاصة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

وفي مجال سعي الباحث ، نحو تصميم نظام موحد للتكاليف لعموم مستشفيات وزارة الصحة ، سيكون طبيعياً البدء في تحديد المشكلات او العوائق التي حالت وتحول دون أي مسعى سعت إليه الوزارة للوصول إلى تكلفة حقيقية لوحدة الخدمة

الصــحية أو العلاجيــة الــتي تقــدمها للمواطــنين ، من خلال مستشفياتها ومراكزها الصحية المختلفة ، والتي بلغت حتى نهايـة عام 2001 بـ 26 مستشفى ضـمت 3357 سـريراً ، إضـافة إلى 1245 مركزاً صحياً وعيادة لطب الأسنان ، حيث بلغ حجم العمل في هذه المستشفيات والمراكز الصـحية الأخـرى اكـثر من 45% من الخدمات الصحية المقدمة للمواطـنين ، بينمـا شـكل القطـاع الخـاص 32% ، وتــوزع البــاقي بين الخــدمات الطبيــة الملكيــة والمستشفيات الجامعية في المملكة .

وإزاء اهتمــام وزارة الصــحة الأردنيــة ، في تقــديم افضــل الخدمات الصحية للمواطنين ، بمواردها المتاحـة ، البشـرية منهـا والمادية ، فقد سعت ، إلى جانب ذلك ، إلى الوقوف على تكلفــة التشـغيل وتكلفـة الوحـدة العلاجيـة في مستشـفياتها ومراكزهـا الصـحية ، بهـدف توفـير البيانـات والمعلومـات المرشـدة نحـو تخصيص الموارد المتاحـة لهـا لافضـل الاسـتخدامات ، وبأقـل مـا يمكن من التكلفة ، فقد بدأت الوزارة ، في عام 1995 ، بالقيـام بمجموعـة من دراسـات تكلفـة التشـغيل في مراكـز الخـدمات المختلفة ، فقد تم إجراء دراسة لتحليـل تكلفـة التشـغيل وتكلفـة الوحـدة الواحـدة في مستشـفى الحسـين / السـلط ، وتكلفـة تشغيل مستشفى الزرقاء الحكومي ، إضافة إلى المراكز الصحية في محافظة البلقاء . وكان من أهم تلك الدراسات التي قـام بهـا مجموعـة من البـاحثين ، هي الـتي شـملت مستشـفى البشـير ، بصفته اكبر مستشـفيات الـوزارة و أهمهـا من حيث حجم العمـل والإمكانيات المتوفرة فيـه وبالتـالي حصـته المتمـيزة من نفقـات وزارة الصحة على مستشفياتها [1] .

(1) في عام 2001 بلغت نسبة الاسرة في مستشفى البشير 20% من اسـرة وزارة الصـحة ، ونسبة الدخول إليه 24% من حجم الإدخالات لعموم المستشفيات ، وحجم العمليـات اكـثر من 27% من العمليات الجراحية لمستشفى الوزارة . وهـذه النسـب تعكس حجم الإنفـاق الإجمالي الذي تتحمله وزارة الصحة في إدارة وتشغيل المستشفى .

وقد خلّصت الدراسة إلى ما يلي :-

- الارتفاع المتزايد والمستمر لتكلفة التشغيل في المستشفى ، حيث بلـغ معـدل تكلفـة الليلـة المرضـية الواحـدة حـوالي 50 دينـار (تـراوحت مـا بين 27 دينـار و128 دينـار) كمـا بلغت

تكلفة المراجع الواحد للعيادات الخارجية والإسعاف ما معدلـه 7,300 دينــار ، لعــام 1995 ، وهي الســنة الــتي شــملتها الدراسة .

- العجـز الجـاري والمتزايـد مـا بين إيـرادات التـامين الصـحي ونفقاتـه ، ممـا يـدل على ضـرورة القيـام بإعـادة النظـر في تسعيرة الخدمات الصحية من قبـل الـوزارة وعمليـة تحصـيل الأجور الطبية في مستشفيات ومراكز الوزارة .
- إن الدراسـة لم تسـتطع اسـتخدام أسـس دقيقـة في عمليـة توزيع التكلفة غير المباشـرة والتكلفـة الإداريـة على الأقسـام العلاجية للمستشفى ، وذلك لقلة المعلومات المتـوفرة . كمـا إن الدراسـة لم تعتمـد الأسـس المحاسـبية المتعـارف عليهـا لتحديـد نسـبة الاسـتهلاك (لان معظم المبـاني هي مسـتهلكة دفترياً بالكامل) . حيث تم تقييم المباني بالقيمة السوقية لها ، من واقع الخبرة المتوفرة .
- اعتمدت الدراسة نظرية التكلفة الإجماليـة في توزيـع تكـاليف المراكز الإدارية في المستشفى ، لعدم وجود معـالم واضـحة لمراكــز التكلفــة في المستشــفى . حيث أخــذت التكلفــة الإجماليــة لكافــة المراكــز الإداريــة وقــامت بتوزيعهــا على الأقسام العلاجية بصورة إجماليـة ، وفقـاً لمسـاحة كـل قسـم علاجي .
- إن تحديــد تكلفــة التشــغيل وتكلفــة الوحــدة الواحــدة من الخـدمات الصـحية ، تـؤدي بالضـرورة إلى وضـع تصـور لـدى متخذي القرار عن التكلفة المعيارية لتقـديم هـذه الخـدمات ، ومن خلال المتابعــة المســتمرة يمكن تحديــد أي انحــراف ملموس عن هذه التكلفة المعيارية ،(موجبـاً كـان أم سـالباً) لتحديد المشاكل التي تساعد الإدارة على ضبط النفقـات مـع الاحتفاظ بجودة الخدمة الصحية المقدمة للمواطنين .

وتأسيسـا على مـا تقـدم ، ومن خلال الدراسـة الـتي أجراهـا الباحث لظروف وطبيعـة العمـل في مستشـفى البشـير ، والـذي يعد النموذج الأمثـل – من بين مستشـفيات الـوزارة- للقيـام بأيـة دراسة تهدف الى تصميم نظـام محاسـبي سـليم لحصـر تكـاليف أداء الخدمات الصـحية لعمـوم مستشـفيات وزارة الصـحة ، فقـد توصل الباحث إلى الملاحظات التالية:-

1- مستشــفى البشــير ، هــو واحــداً من المستشــفيات الحكوميــة العامــة ، غــير الهادفــة للــربح، وتطبــق فيــه أنظمــة وقواعــد المحاســبة الحكوميــة . وبالتــالي فلا يوجــد في المستشــفيات العامة ، نظم تكاليف فعلية لقياس التكلفة العلاجية المقدمــة ، او نظم تكــاليف محــددة مقــدماً ، تهــدف إلى الرقابــة على تكاليف الخدمات الصحية لترشيد الاستخدام الأمثل لها .

فعلى الرغم من اهتمام وزارة الصحة الأردنيـة بـالوقوف على تكلفة خدماتها الصحية المقدمة للمواطنين ، تمهيداً للرقابة عليهـا ، إلا إن هذه الرغبة تصطدم بالعديد من المشكلات التي تحـد من دقة وموضوعية القياس في المستشفيات بشكل عام . ومنها مـا أشارت إليه الدراسة الآنفـة الـذكر ، من صـعوبات واجهت عمليـة الوصول إلى قياس دقيق إلى هذه التكلفة .

2- إن الأرقـام الماليـة الإجماليـة المسـتخرجة من سـجلات المحاسبة المالية للمستشفى (سجل الرواتب والأجور – سجل المـواد واللـوازم – سـجل المصـروفات الأخـرى) لا يمكن الاسـتفادة منهـا إلا في إيجـاد بعض المتوسـطات لاسـتخدامها كمقياس تقريبي لحساب تكلفة الخدمة الصحية للمستشـفى ، يقـوم على قسـمة أجمـالي نفقـات القسـم على عـدد المستفيدين من خدمات هذا القسم من المرضى . وهي نتيجة لا تمت إلى محاسبة التكاليف وأهدافها بصلة .

3- تحـدد الرقابـة على نفقـات مستشـفيات في حصـر إجمـالي الإنفاق على الخدمات الصحية في نهاية السنة المالية ، بهـدف التحقـق من إن الإنفـاق يتم في حـدود وأغـراض الاعتمـادات المخصصـة ، ووفقـا للتعليمـات الماليـة الصـادرة من الجهـات المختصة .

4- يفتقر النظام الصحي في المستشفيات الحكومية ، إلى وجود نظم معلومات متكاملة توفر كافة البيانات الماليـة والإحصـائية اللازمـة لإغـراض القيـاس الـدقيق لتكـاليف الأنشـطة الصـحية المختلفة التي تقدمها المستشفيات ، ومنها :-

- حساب معدلات التحميل المناسبة ، لتوزيـع عناصـر التكـاليف المشتركة بين أقسام المستشفى العلاجية والإدارية .
- اختيار أسس التوزيع الملائمـة ، وتحديـد االطاقـات المسـتغلة والمتوقعـة ، وتغـيرات الطلب الموسـمية على الخـدمات الصحية .
- دراسة التكاليف الإدارية للمستشـفى دراسـة دقيقـة ، بكونهـا تشـكل عنصـراً مهمـاً من عناصـر التكلفـة المتغـيرة في المستشفى ، إلى جانب تكلفة المستلزمات الطبيـة، والرقـاد غير الضروري في أجنحة المستشـفى الداخليـة ، وغيرهـا من عناصر التكلفة الأخرى .

5- عدم وجود توصيف دقيق وعلمي لوحدات التكلفة الصحية في المستشفى وكذلك لمراكـز التكلفـة ، إضـافة إلى عـدم وجـود دليل واضح للحسابات يساعد على توجيه القيد المحاسبي نحو حصر وقياس تكلفة كل نشاط في أنشطة المستشفى .

6- إن مستندات وسـجلات القطـاع الصـحي الحكـومي – بشـكل عام – ليست مخصصة لخدمة عملية الرقابة على النفقات ، أو مقومـات التخطيـط وتقـييم كفـاءة الأداء الإداري فيـه

فالمستندات والسجلات المستخدمة والبيانات الناتجة عنها ، قد تم تصميمها لغرض أساسي آخر ، هو الرقابة على الموارد المخصصة بالموازنة السنوية والتحقق من إن الأنفاق يتم في حدود الاعتمادات المحددة بالموازنة وضمان الرقابة قبل الصرف ، والتأكد من مراعاة أسس الضبط الداخلي .

ولعل هذه الملاحظات ، والعديد غيرها – والتي توفرت للباحث ، يفسر افتقار وزارة الصحة الأردنية إلى نظام شامل وموحد للتكاليف يغطي كافة اوجه النشاط الصحي في مستشفياتها ومراكزها الصحية الأخرى ، لتوفير المعلومات المناسبة لترشيد قرارات تخصيص وتوزيع الموارد الصحية المحدودة للوزارة على الاستخدامات غير المحدودة لها حالياً ومستقبلاً . وهو ما يهدف هذا البحث إلى تحقيقه.

المبحث الثالث

مقومات القياس الفعلي للتكلفة العلاجية في المستشفى

حيث ترتبط عناصر التكلفة العلاجية بالاحتياطات المهنية لمواجهة الطلب على الخدمات الصحية المختلفة ، فان ضرورة القياس الفعلي لتكاليف هذه الخدمات ، تقتضي وجود نظام كفء لمحاسبة التكاليف ، يتم من خلاله تجميع البيانات والمعلومات المحاسبية عن كافة اوجه النشاط العلاجي للمستشفى ، وفقا لاسس ومقومات هذا النظام ، والذي يقترحه الباحث ليكون نظاما موحدا للتكاليف لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية الشاملة ، و رافدا علميا لأجهزة التخطيط والرقابة في وزارة الصحة لأغراض تقييم الكفاءة الإدارية للمستشفيات ، وقاعدة سليمة للتخطيط .

ومقومات نظام التكاليف في مجال الخدمات الصحية ، لا تختلف عنها في أي مجال إنتاجي آخر ، سلعياً كان أم خدمياً . وهذه المقومات هي :

- دليل لحسابات التكاليف في المستشفى .
- دليل لمراكز التكلفة في المستشفى .
- توصيف لوحدات التكلفة (وهي مخرجات لمراكز التكلفة في المستشفى).
- توصيف للدورة المستندية والمجموعة الدفترية للمستشفى .

هـذا إلى جـانب تحديـد الفـترة التكاليفيـة الخاصـة بنظـام التكاليف ، والتي تعني حصر جميع تكاليف مراكز إنتـاج الخـدمات المسـاعدة لفـترة زمنيـة معينـة لتوزيعهـا على مراكـز الخـدمات العلاجية ، وفقـا لاسـس توزيـع معينـة ، تمهيـدا لاسـتخراج تكلفـة الناتج الخدمي النهائي لكل مركـز علاجي في المستشـفى ، ومن المفضـل في بدايـة تطـبيق نظـام التكـاليف أن تتوافـق فـترة التكاليف مع الفترة المالية المقررة ، وهي من 1/1 حـتى 31/12 من السنة . وإذا ما بلغ الكادر المحاسبي للمستشفى مستواً جيدا من التـدريب والكفـاءة ، يمكن أن تخفض هـذه الفـترة إلى سـتة شهور ، أو اقل من ذلك . إذ كلما قصـرت فـترة التكـاليف ، كلمـا تمكنت الإدارة من دراسة نتائج قـوائم التكـاليف وتقـييم النشـاط لرفع مستوى أداء المستشفى نحو الأفضل .

وفيما يلي توصيفاً مـوجزاً لهـذه المقومـات ، باسـتثناء الـدورة المستندية والمجموعة الدفترية ، ففي المستشفى لا تختلف عنها في أي مجال إنتاجي آخر من حيث الوظيفة والهدف .

أولا – دليل حسابات التكاليف في المستشفى :

دليل الحسابات هو عبارة عن قائمة بالحسـابات ، مصـنفة بطريقة قابلة للاستخدام في المنظمـة الخاصـة بهـا ، ويمكن عن طريقها معرفة الحسابات وأرقامها عند الحاجة إليها .

وفي مجـال الخـدمات الصـحية ، يهـدف دليـل حسـابات التكاليف إلى تجميـع الحسـابات في مجموعـات متجانسـة ، وهي من أهم مسـتلزمات نظـام الرقابـة على التكـاليف ، فعن طريـق هذا الـدليل ، تتم متابعـة حركـة اسـتغلال كـل عنصـر من عناصـر التكـاليف في المستشـفى ، ومعرفـة مركـز التكلفـة التـابع لـه ، وتحديد المسؤولية عن كل انحراف في أسلوب استغلال المـوارد المتاحة ، وعن طريـق هـذا الـدليل يتم اسـتخراج قـوائم وتقـارير التكاليف في نهاية الفترة التكاليفية .

وقد يوضع دليل حسابات خـاص لكـل مقـوم من مقومـات نظام التكاليف مثل دليل لعناصر التكاليف ودليل لمراكز التكاليف وثالث لمراكز المسؤلية ، بهدف دقة القياس والمراقبة والتقييم .

ولما كانت المستشفيات وحدات إنتاجية صغيرة ، مهما بلغ حجم العمل فيها ، فان أسلوب دمج حسابات التكـاليف ودفاترهـا مع الجهاز المـالي للمستشـفى ، يـؤدي بنـا إلى وضـع دليـل عـام لحسابات التكاليف في المستشفى ، يكون مرشدا لتوجيـه القيـد المحاسبي لكل من المحاسب المـالي ، ومحاسـب التكـاليف في المستشفى . على أن يتم تصميم مستند التوجيه المحاسبي وفقاً لأرقام هذا الدليل الرئيسية منها والفرعية .

ويشتمل هذا الدليل على أهم حسابات أصول وخصوم المستشفى ، وكذلك الحسابات الخاصة بالاستخدامات والإيرادات ، ومن ثم تتمثل المجموعات الرئيسية لدليل حسابات التكاليف في المستشفى في أربع مجموعات عامة ، لكل منها رقم محدد هي :

- حسابات الأصول ... ويرمز لها برقم (1)
- حسابات الخصوم ... ويرمز لها برقم (2)
- حسابات الاستخدامات ... ويرمز لها برقم (3)
- حسابات الإيرادات ... ويرمز لها برقم (4)

وفي نفس الوقت يكون لكل حساب من الحسابات العامة ، مجموعة من الحسابات المساعدة ، كما يتفرع من كل حساب مساعدة عدد من الحسابات الفرعية وتسمى مجموعات هذه الحسابات بحسابات المركز المالي[1] .

ثانيا – دليل لمراكز التكلفة في المستشفى :

يعتمد منهج القياس الفعلي للتكلفة العلاجية ، على دليل لمراكز التكلفة ، لتجميع البيانات المحاسبية عن تكاليف النشاط في المستشفى ، وفقا لهذه المراكز ، كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد لغرض الرقابة على استخدام عناصر إنتاج الخدمات العلاجية من مواد وأجور وخدمات أخرى لكل مركز على حده ، وإجراء المقارنات بين المراكز المتشابهة في المستشفيات الأخرى ، او لفترات متعاقبة ضمن المستشفى الواحد .

وعلى ضوء تقسيم المستشفى إلى أقسام عمل مختلفة ، يمكن إعداد دليل لمراكز التكلفة يضم المجموعات الرئيسية التالية ، والتي يمكن ربطها بدليل الحسابات الآنف الذكر ، وهي :

---

(1) يعرض الباحث دليل الحسابات المقترح للمستشفى في الملحق رقم (1) من ملاحق البحث .

- مراكز الخدمات العلاجية ... ويرمز لها برقم (5)
- مراكز الخدمات المساعدة ... ويرمز لها برقم (6)
- مراكز الخدمات التسويقية ... ويرمز لها برقم (7)
- مراكز الخدمات الإدارية والتحويلية ... ويرمز لها برقم (8)

ووفقـاً لهـذا التقسـيم ، تتفـرع مراكـز التكلفـة التابعـة لكـل مجموعة رئيسية إلى مراكز مساعدة ، ومنها إلى مراكز فرعيـة ، كما هو الحـال في دليـل حسـابات التكـاليف ، وقـد يختلـف دليـل مراكز التكلفة من مستشفى لآخر ، ووفقـاً لعـدد مراكـز التكلفـة التي يضمها النشاط العلاجي للمستشفى [1] .

ووفقاً للدليل الرقمي لمراكز التكلفة وبالارتباط مع النظام المحاسـبي الحكـومي يمكن حصـر وتجميـع البيانـات الماليـة عن عناصـر التكلفـة العلاجيـة بالنسـبة لكـل مركـز تكلفـة من واقـع مستندات إثبات العمليـات الماليـة وذلـك بإثبـات الـدليل الـرقمي لمراكـزه إلى جـانب أرقـام الـدليل الحسـابي الحكـومي ، ووفقـا للتبويب التقليدي لعناصر التكاليف في علاقتهـا بوحـدة النـاتج من النشاط ، تحلل عناصـر التكـاليف إلى تكـاليف مباشـرة وتكـاليف غير مباشرة ، وحسـب علاقـة عناصـر التكـاليف بحجم النشـاط ، تحلل عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة وشبه متغـيرة أو شـبه ثابتـة ، لـذلك فانـه يمكن إجـراء التوجيـه المحاسـبي على مستند إثبات العملية المالية بالنظـام المحاسـبي الحكـومي وفقـا لأرقام الكود الملائمة لتحديد مركز التكلفة وتحديد عنصر التكلفـة الذي تجمع إليه العناصر المالية .

وبعد تحديـد أرقـام التكـاليف الخاصـة بكـل مركـز تكلفـة تبـدا عمليــة توزيــع تكلفــة الخــدمات المتبادلــة فيمــا بين المراكــز المستفيدة لتحديد أرقام التكلفة المخصصة إلى كل مركـز تكلفـة مقابل الاستفادة بخدمات المراكـز الأخـرى ، ويتعين أن يتم ذلـك وفقا لاسس تحميل تتناسب مع طبيعة نـاتج النشـاط بكـل مركـز تكلفة .

وحيث تعبر مراكز تكلفة الخـدمات الطبيـة عن مراكـز إخـراج الناتج النهائي للمستشفى ، فانه يتعين توزيع تكلفـة المراكـز غـير الطبية إلى مراكز تكلفـة الخـدمات الطبيـة وفقـا لاسـس تحميـل معـبرة عن مؤشـرات الاسـتفادة فيمـا بين هـذه المراكـز تمهيـدا لتحديد تكلفة الناتج النهائي لخدمات المستشفى .

---

(1) يعرض الباحث دليل (مقترح) لمراكز التكلفة في المستشفى ، في الملحق رقم (2) من ملاحق هذا البحث .

ثالثا – توصيف لوحدات التكلفة في المستشفى :

وحدة التكلفة ، هي وحدة كمية من إنتاج سلعي أو خدمات أو زمن ، تحدد على أساس التكاليف ، وهي قد تكون وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات . وتتخذ وحدة التكلفة أساسا لمعالجة النفقات المباشرة وغير المباشرة للمنتج النهائي ، سواء كان هذا المنتج سلعة أو خدمة . كما تتخذ أيضا معيارا لقياس تكلفة الخدمات الرئيسية والفرعية ، وهي في هذا ، لا تختلف وحدة التكلفة في المستشفيات عنها في المنظمات الإنتاجية الأخرى (1) .

ففي المستشفيات تؤدي العديد من الخدمات الرئيسية والمساعدة لها في ضوء المواصفات المقررة لها علميا ومهنيا ، كما إن هذه الخدمات تتميز بالنمطية لكل نوع منها ، ويمكن التعبير عن نوعين من الخدمات العلاجية في المستشفى هما :

1. الخدمة كمنتج نهائي .
2. الخدمة كمنتج فرعي .

أ. الخدمة كمنتج نهائي :

وهي الهدف الأساسي من قيام المستشفى ، واهم مخرجات مراكز النشاط فيه ، كالخدمات المقدمة في الأقسام الداخلية ، او غرفة العمليات ، او العيادة الخارجية ، ويعبر عن وحدة التكلفة في هذه المراكز بالعناصر المميزة لكل خدمة من الخدمات التي تؤديها . والتي من اجلها تصرف النفقات وتخصص لتلك المراكز.

ب. الخدمة كمنتج فرعي :

وتتمثل في الخدمات التي تؤديها الإدارات والأقسام الفنية المساعدة في المستشفى والتي من شأنها تسهيل مهمة مراكز النشاط الرئيسية ، مثل قسم المختبر ، وقسم الأشعة ، والإدارة والصيانة ...الخ.

ولاشك في إن عملية تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف العلاجية تحتم الاستقرار على وحدة تكلفة موحدة لجميع مستشفيات الوزارة ، تدور حولها العناصر المباشرة وغير المباشرة من التكلفة ، مما يسهل العمل أمام المحاسبين في هذه المستشفيات للقيام بعملية التسجيل والتحليل ، لغرض استخدام البيانات بسهولة وسرعة ، بما يمكن إدارة المستشفى من الرقابة على عناصر التكلفة ، وكذلك يتيح لأجهزة الرقابة في وزارة الصحة من إجراء المقارنات على مستوى الأنشطة

المتجانسة لعموم مستشفيات الوزارة ، وهذا مالم يجر العمل بـه في وزارة الصحة الأردنية حتى ألان .

---

(1) يقابل "أمر التشغيل " في منظمات الأعمال " الأمر العلاجي " في المستشـفيات ، والـذي يحدد الإجراءات العلاجية للمريض خلال مراحل العلاج بالمستشفى ، من حيث التشـخيص ، ووصف العلاج ، والخدمات التمريضية ، خلال فترة تواجده بمراكز الإقامة الداخلية ، او من خلال مراجعته لمركز العيادة الخارجية ، او عيادة طب الأسنان ، او غيرها .

وفيمـا يلي الـدليل المقـترح لوحـدات التكلفـة في مراكـز النشاط الرئيسية والمساعدة في المستشفيات :

الدليل المقترح لوحدات التكلفة

في مراكز النشاط الرئيسية بالمستشفى

مركز التكلفة	وحدة التكلفة
<u>مراكز الخدمات العلاجية :</u>	
- القسم الداخلي	سرير / ليلة
- مركز العمليات	عملية جراحية / نوع – ذات مهارة خاصة - كبرى - متوسطة - صغرى
- مركز المختبر (التحاليل الطبية)	تحليل / نوع
- مركز الأشعة	فيلم / نوع
- مركز العيادة الخارجية	ساعة / علاج
- مركز العلاج الطبيعي	جلسة / مريض / ساعة
- الصيدلية والتموين الذاتي	ساعة / تشغيل
<u>مراكز الخدمات الإنتاجية :</u>	
- المطبخ والمطعم	
- المطبخ	ساعة / تشغيل
- المطعم	وجبة / مريض / درجة
- المغسل والمكوى	الوزن / بالكيلو
- مدرسة التمريض (1)	طالبة
- الاستقبال	ساعة / تشغيل

(1) تعتبر مدرسة التمريض ضمن مراكز الخدمات الإنتاجيـة ، عنـدما يكلفن الطالبـات بأعمـال التمريض التابعة لها المدرسة، تدريب عملي لهن ، وبالعكس من ذلك تعتبر المدرسة ضمن مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية .

المبحث الرابع

مخرجات نظام التكاليف الموحد للمستشفيات

يهدف هذا المبحث إلى عـرض المخرجـات الأساسـية لنظـام التكاليف الموحد لعموم مستشفيات وزارة الصـحة ، حيث تقـاس كفـاءة أي نظـام للتكـاليف بمـدى قدرتـه على عـرض البيانـات والمعلومات أمام الإدارة العليا بالأسلوب الذي يتصف بالدقــة في المحتـوى والتوقيـف السـليم في العـرض بمـا يتلائم واحتياجـات متخذي القرارات وتقييم الاداء . وبذلك فـان هـذا المبحث سـوف يتطرق إلى ما يلي :

أولا – قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى .
ثانيا – قائمة التكاليف للخدمات العلاجية في المستشفى .
ثالثا – تقارير كفاءة الاداء في المستشفى .

أولا – قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى :

من اجل تحديد وقياس تكلفة التشـغيل الكليـة للمستشـفى ، لأغراض تقييم كفـاءة الاداء الإداري فيـه ، لابـد من تحديـد تكلفـة النشاط العلاجي لكل مركز من مراكز الخـدمات العلاجيـة ، على أساس إن الناتج النهائي للمستشفى يتمثل في علاج مريض بأحد الأقسام الداخلية ، أو علاج مريض متردد على أحد أقسام العيـادة الخارجيــة . ولــذلك ن فــان قيــاس تكلفــة التشــغيل الكليــة للمستشفى تعبر عنهـا بالنسـبة لمراكـز الإقامـة الداخليـة بتكلفـة علاج : مريض / سرير / ليلة ، وبالنسبة لمراكز العيادة الخارجية ، بتكلفة علاج : مريض / زيـارة . وفقـا لـذلك ، سـوف يتنـاول هـذا المبحث بدراسة البندين التاليين :

1- قياس تكلفة التشغيل بمراكز الإقامة الداخلية .
2- قياس تكلفة التشغيل بمراكز العيادة الخارجية .

1-قياس تكلفة التشغيل بمراكز الإقامة الداخلية :

تتمثـل وحـدة التكلفـة في كـل مركـز من مراكـز الإقامـة الداخلية في علاج مريض / سرير / ليلة . وبتجميع عناصر تكاليف النشاط على مستوى مركـز الخدمـة الطبيـة بالإقامـة الداخليـة ، يتعين تحليل عناصـر التكـاليف وظيفيـا إلى مجموعـات ثلاث، هي كما يلي :-

- تكاليف رعاية المرضى (وهي تكاليف متغيرة).
- تكاليف إدارية وأعباء عامة (وهي تكاليف ثابتة).
- تكاليف تشغيل مركز النشاط (وهي تكاليف شبه متغيرة).

وحيث تعبر التكاليف المتغيرة عن تكاليف رعايـة المرضـى ، والتكـاليف الثابتـة عن تكـاليف إعـداد الطاقـة الخدميـة لمراكـز الإقامـة الداخليـة في وضـع اسـتعداد لاسـتقبال المرضـى ، فانـه يمكن قيـاس تكلفـة علاج مـريض \ سـرير\ ليلـه وفقـا للمعادلـة التالية :

تكلفـة علاج مـريض / سـرير / ليلـه = إجمالي التكاليـف الثابتـة ÷ (عدد الاسرة x ايام الاقامة المتاحة) +

إجمالي التكاليف المتغيرة ÷ (عدد المرضى x ايام الإقامة الفعلية)

وحيث يتحدد معدل التكلفة الثابتة في هذه المعادلة وفقا لعدد وحدات الطاقـة المتاحـة، الـتي تمثـل إمكانيـات المستشـفى في حالة الاستعداد لاسـتقبال المرضـى ، فانـه وفقـا لنظريـة الطاقـة المستغلة قد يختلف عدد وحدات الطاقة المستخدمة عن المتاحة ، لذلك يمكن استخراج تكلفة الطاقة غير المستغلة وفقا للمعادلة التالية :

تكلفة الطاقة غير المستغلة =

التكاليف الثابتة الفعليـة - (التكاليف الثابتة الفعليـة ÷ عدد وحدات الطاقة المتاحة X عدد وحدات الطاقة الفعلية)

وباسـتخراج تكلفـة الطاقـة غـير المسـتغلة وفقـا للمعادلـة السـابقة ، يمكن النظـر إلى اسـتبعاد هـذه التكلفـة من إجمـالي تكـاليف النشـاط بالمستشـفى ، الـذي توضحه قائمـة التكـاليف المقترحة للمستشفى ، حتى تعبر التكلفة العلاجيـة للمرضـى عن

التكلفة المستنفذة في علاج الحالات المرضـية الـتي وصـلت الى المستشفى .

أمــا بالنســبة لتكــاليف تشــغيل مركــز النشــاط (أي اشــغال الأسرة) في المستشفى فانـه على افـتراض حـدوث تقلبـات في عناصر الشق المتغـير وفقـا لنسـبة اسـتخدام الطاقـة في مركـز النشاط ، بحيث انه في حالة نسبة اشغال صـفر % فـان التكلفـة شبه المتغيرة ستكون نصف قيمتها عنـد نسـبة اشـغال 100% ، ووفقـا لـذلك يصـاغ التعبـير الجـبري للفصـل بين الشـق المتغـير والشق الثابت من التكلفة شبه المتغيرة كما يلي :

تكلفة الشق المتغير = التكلفة شبه المتغيرة x (نسبة اشغال الطاقة ÷ (100+ نسبة اشغال الطاقة))

تكلفة الشق الثابت = التكلفة الشبه متغيرة x (100 ÷ (100 + نسبة اشغال الطاقة))

وبانضــمام الشــق المتغــير من التكلفــة شــبه المتغــيرة إلى التكـاليف المتغـيرة (تكـاليف رعايـة المرضـى) تتحـدد التكـاليف المتغيرة بمركـز التكلفـة ، وبانضـمام الشـق الثـابت من التكلفـة شـبه المتغـيرة إلى التكـاليف الثابتـة (التكليـف الإداريـة والأعبـاء العامة) تحدد التكاليف الثابتة بمركز التكلفة.

ويرى الباحث انه حيث ترتبط محددات هذه المعادلة بالدراسة التجريبية المهنية، فان الفرض النسبي لهذه المعادلات قـد يتحـدد بصــورة مختلفــة في دراســات تجريبيــة أخــرى ، إلا انــه يمكن استخدام هذه المعادلات بصورتها الحاليـة بصـفة تجريبيـة لتحديـد التكاليف الثابتة والمتغيرة للناتج الخدمي بالمستشفى الحكومي ، مع إمكانية تطويرها حسـب نسـب المشـاركة بين شـقي التكلفـة شبه المتغيرة (في مجال النشاط العلاجي) التي قد تكشف عنهــا دراسات معينة أخرى في مجال المستشفيات الحكومية .

2- قياس تكلفة التشغيل بمراكز العيادة الخارجية :

تضـم مراكـز الخـدمات الطبيـة بالمستشـفى مراكـز العلاج بالعيادة الخارجية إلى جانب مراكز الإقامة الداخلية ، وعن طريق مراكــز العلاج بالعيــادة الخارجيــة تقــدم المستشــفى خــدماتها العلاجيـة للمرضـى من خلال أسـلوب الزيـارات العلاجيـة ، الـتي يلتقي فيها المـريض بـالطبيب ، ووفقـا لقائمـة التكـاليف الخاصـة بكل مركز من مراكز العيادة الخارجية تتحـدد التكـاليف الإجماليـة

لعلاج المترددين من المرضى بالمركز المختص ، وللوصول إلى المتوسط الإجمالي لتكلفة علاج مريض / زيارة يقسم إجمالي تكاليف المركز على عدد الزيارات العلاجية للمرضى ، وبذلك يمكن تحديد معدل التكلفة الإجمالية لكل زيارة علاجية بالمركز المختص . وباعتبار إن مراكز الخدمات الطبية هي مراكز إخراج الناتج النهائي للمستشفى ، فان تكلفة المراكز غير الطبية يتم تحميلها إلى مراكز الخدمات الطبية وفقا للأسس الملائمة ، وبذلك يمكن إعداد قائمة التكاليف لمركز الخدمة الطبية تمهيدا لتحديد تكلفة علاج مريض / سرير/ ليلة بمراكز الإقامة الداخلية ، وتكلفة علاج مريض / زيارة بمراكز العيادة الخارجية.

ويلاحظ إن منهج القياس الفعلي للتكلفة العلاجية الموضح في هذا المبحث يستند في تحديد معدل التكلفة الإجمالية لعلاج المريض إلى افتراض تجانس الاحتياجات العلاجية لمرضى مركز الخدمة الطبية ، على خلاف ما يمكن أن يحدث في الواقع حيث تختلف الاحتياجات العلاجية للحالة المرضية الواحدة عن الحالات المتشابهة الأخرى ، وبالتالي تختلف التكلفة العلاجية للحالة المرضية من حالة إلى أخرى .

ثانيا – قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفيات :

تمثل قائمة التكاليف – المقترحة - أحد أهم المخرجات الدورية المستهدفة من نظام التكاليف الموحد في المستشفيات . ووفقا للتبويب التقليدي لعناصر التكاليف ، فان قائمة التكاليف تشتمل على أربعة عناصر للتكلفة ، وهي : الأجور-المستلزمات الطبية-المستلزمات الخدمية-المصروفات التحويلية الجارية . وبهدف إجراء التحليل والمقارنة بين المستشفيات لابد من تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة التكلفة الخدمية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة ، وحسب علاقتها بحجم النشاط إلى تكاليف متغيرة وثابتة ، وتكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة . سواء كانت قائمة التكاليف معدة لمراكز التكلفة على حده ، أو للمستشفى كوحدة علاجية متكاملة . بالإضافة إلى ضرورة توحيد مكونات قوائم التكاليف للحصول على بيانات موحدة للوقوف على كفاءة النشاط داخل الأقسام العلاجية في المستشفى ، ومقارنته بالأقسام أو المراكز المناظرة لها في المستشفيات الأخرى ، او بين المستشفيات بعضها ببعض.

ووفقا لذلك فان قائمة التكاليف للخدمات الصحية لابد ان تحتوي على مايلي :-

1. تبويب عناصر التكاليف في المستشفى .
2. مكونات قائمة التكاليف في المستشفى .

1. تبويب عناصر التكاليف في المستشفى :

يعتبر تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم النشاط الصحي الجاري في المستشفى ، أحد مجـالات الرقابـة على أداء هذه الخدمات ، ووفقا للتقسيم النمطي للاستخدامات ، يمكن أن يتم تبويب عناصر التكاليف في المستشـفى إلى ثلاث مجموعـات رئيسية هي :-

1- مجموعة تكاليف أداء الخدمات الصحية المباشـرة (التكـاليف المتغيرة).
2- مجموعة التكاليف الإدارية وأعباء الخدمات العامة (التكـاليف الثابتة).

ج- مجموعة تكاليف الصيانة والمحافظة على الطاقة في حالة متاحة في أي وقت
(تكاليف شبه متغيرة).

أ) <u>مجموعـة تكـاليف أداء الخـدمات الصـحية المباشـرة (التكاليف المتغيرة)</u> :

تتضـمن هـذه المجموعـة عناصـر التكـاليف الـتي ترتبـط بـالمتغيرات في حجم الخـدمات المـؤداة ، فتسـلك معهـا سـلوكا مطـردا بالزيـادة أو النقص ، فتتغـير تغـيرا مباشـرا مـع معـدل اسـتخدام المرضـى للطاقـة المتاحـة في المستشـفى ، ويمكن التعبير عن الطاقة المتاحة للاستخدام في مركز القسم الـداخلي بعدد الأسـرة المجهـزة لاسـتقبال المرضـى ، وفي مركـز العيـادة الخارجية بعدد المرضـى (أو الزيـارات) الممكن اسـتقبالها وتأديـة الخدمة الصحية لها .

وتشمل هذه المجموعة على تكلفـة تغذيـة المرضـى وتكلفـة الأدوية والملابس المنصرفة لهم . وتكلفة الأدوات والمسـتلزمات الجراحية المستهلكة.

ب) <u>مجموعة التكاليف الإدارية وأعباء الخـدمات العامـة (التكاليف الثابتة)</u> :

تشتمل هذه المجموعة على عناصر التكـاليف الـتي تتحملهـا المستشفى بصفة لازمة ومستمرة ، دون أن يكـون هنـاك علاقـة ارتباط بنسبة استخدام المرضى للطاقـة المتاحـة بالمستشـفى ، فهي لاتزيد أو تنقص بزيادة او نقص تلك النسبة .

وتتمثل هذه المجموعـة في تكـاليف النشـاط الفـني والإداري اللازم لابقــاء المستشــفى في وضــع اســتعداد دائم لاســتقبال المرضى واداء الخدمة والرعاية الصحية اللازمة لهم ، سواء كانت في مركــز الإقامــة الداخليــة او في مراكــز العيــادة الخارجيــة ،

وتشمل أجور الدرجات التنظيمية الدائمة ، ونفقات الصيانة ، والإيجار والمستلزمات المكتبية للأقسام المختلفة .

ج) مجموعة تكاليف الصيانة والمحافظة على الخدمات (التكاليف شبه المتغيرة) :

هي تلك العناصر التي تقع بين المجموعتين السابقتين . فتجمع صفات العناصر المتغيرة والعناصر الثابتة ، فيحتوي كل منها على مبلغين أحدهما ثابت لا يتأثر بتقلب حجم النشاط والأخر متأثر به .

والمثال على هذه المجموعة ، تكاليف تغذية العاملين في المستشفى ، وتكلفة صيانة الأجهزة والمعدات ، وتكلفة القوى المحركة ، وتكلفة الكهرباء ، ويلاحظ ان تكاليف هذه البنود مرتبطة بعضها بحجم النشاط عنها بنسبة اشغال الطاقة المتاحة في المستشفى . والآخر مرتبط بتجهيز هذه الطاقة ، وجعلها جاهزة للاستخدام لمن يطلبها في أي وقت ، ولهذا أطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة او شبه الثابتة .

ومن جهة أخرى ، يعتبر تبويب عناصر التكاليف وفقا لحجم النشاط ، ومن المصادر الهامة للمعلومات في نظام التكاليف بالمستشفى ، والتي تستخدم للأغراض التالية :

- الوقوف على تكلفة الطاقة غير المستغلة في المستشفى ، وذلك عن طريق ضرب عدد الأسرة غير المشغولة x معدل التكلفة الثابتة للسرير / ليلة .
- إن معرفة التكلفة الثابتة للسرير / ليلة بعكس تكلفة المحافظة على الطاقة (الخدمات) لتكون جاهزة للاستخدام في أي وقت .
- ان التكلفة المتغيرة هي الأساس في تحديد أسعار الخدمات العلاجية وكذلك في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الأجل القصير.

2. مكونات قائمة التكاليف في المستشفى :

لكي يتسنى حساب تكاليف النشاط فيها ، وتحديد نتائج الاداء عن فترة تكاليفيه معينة ، فانه يلزم إعداد قائمة التكاليف بالشكل الذي يتيح للإدارة الوقوف على تكاليف الخدمات الصحية عن عناصر التكاليف التي سبق ذكرها في البند السابق ، من ناحية، ويساعدها على إعداد الموازنة التخطيطية للفترة القادمة ، من ناحية أخرى .

ويرى الباحث ، إن دليل الحسابات الذي عرضه الباحث فبما سبق ، تتوافر فيه الصلاحية لتحقيق الأغراض المستهدفة من

إعداد قائمة التكاليف ، بالإضافة إلى ما يحققه هذا الدليل من الربط ما بين احتياجات وزارة الصحة من بيانات ومعلومات ، والاحتياجات المتوقعة من الأجهزة الخارجية لأغراض الرقابة والتخطيط .

ولذلك فان إعداد نموذج لقائمة التكاليف المقترحة للمستشفيات تتماشى مع ما ورد بالدليل الموحد للحسابات ، يمكن أن يشمل ما يلي :-

1) نموذج قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى .
2) نموذج قائمة التكاليف على مستوى المراكز العلاجية بالمستشفى .

1. نموذج قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى :

وفقا للتقسيم النمطي الذي أورده البحث لعناصر التكاليف في المستشفى ، والتي هي : الأجور والمستلزمات الطبية والمستلزمات الخدمية والمصروفات التحويلية الجارية ، يمكن إعداد قائمة التكاليف – المقترحة – للمستشفى ، بالنموذج الموحد التالي :(ملحق رقم 3).

2. نموذج قائمة التكاليف لمراكز الخدمات العلاجية في المستشفى :

استكمالا للفائدة المتوخاة من قائمة التكاليف الإجمالية ، السابق إيضاحها في البند السابق ، على مستوى المستشفى ، ولغرض الاستفادة من مزايا التبويب التقليدي لعناصر التكلفة حسب علاقتها بوحدة التكلفة الخدمية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة ، لإتاحة الفرصة أمام الإدارة لدراسة كل بند من هذه البنود وأهميته ، ودرجة تأثيره على إجمالي التكلفة الخدمية الصحية للمستشفى بشكل عام ؛ فانه يمكن إعداد قائمة تكاليف – مقترحة – على مستوى مراكز الخدمات العلاجية بالمستشفى . وفقا للنموذج التالي :

<table>
<tr><td colspan="6">وزارة الصحة
مستشفى /..... مركز
تكلفة رقم/.....
قائمة تكاليف المركز العلاجي/.....
عن الفترة من /....... إلى/........</td></tr>
<tr><td rowspan="3">(1)
عنصر التكلفة</td><td colspan="3">تبويب عناصر التكلفة</td><td colspan="2">مبلغ التكلفة</td></tr>
<tr><td>خدمات صحية مباشرة</td><td>خدمات إدارية وعامة</td><td>الصيانة والتشغيل</td><td rowspan="2">فرعي</td><td rowspan="2">إجمالي</td></tr>
<tr><td>متغيرة</td><td>ثابتة</td><td>شبه متغيرة</td></tr>
</table>

<u>الأجور</u> أجور مباشرة أجور غير مباشرة	X X X X	X X	X X	X X X X	X X X
<u>مستلزمات طبية</u> بنود مباشرة بنود غير مباشرة	X X X X	X X	X X	X X X X	X X X
<u>مستلزمات خدمية</u> بنود مباشرة بنود غير مباشرة	X X X X	X X	X X	X X X X	X X X
<u>مصروفات تحويلية جارية</u> إيجار إهلاك	_ _	X X X X	X X	X X X X	X X X
<u>إجمالي تكاليف أداء المركز</u>					X X X
<u>يضاف إليها</u> (2): خدمات مشتركة خدمات مراكز غير طبية		X X X X	X X X X	X X X X	X X X
إجمالي تكاليف الخدمة العلاجية بالمركز X X X X					

(1) يحدد بند التكلفة بكونه مباشرا او غير مباشر على مركز التكلفة بموجب مستندات الشراء أو قوائم الأجور أو مستندات الصرف من المخازن .
(2) وفقا لاسس التحميل المقررة .

ثالثا- تقارير كفاءة الاداء في المستشفى :

يمكن تعريف كفاءة الاداء في المستشفيات على إنها قدرة إدارة المستشفى على توفير المستوى المطلوب من الخدمة العلاجية بنفقة اقل ، أو مستوى افضل من الخدمة بالنفقة نفسها .

وعرفت منظمة الصحة العالمية الكفاءة في مجال الصحة على إنها : " تعبير عن العلاقات بين النتائج المحرزة من البرنامج أو النشاط الصحي ، والجهود المبذولة فيه من حيث الموارد البشرية والمالية والتكنولوجية الصحية والوقت ."

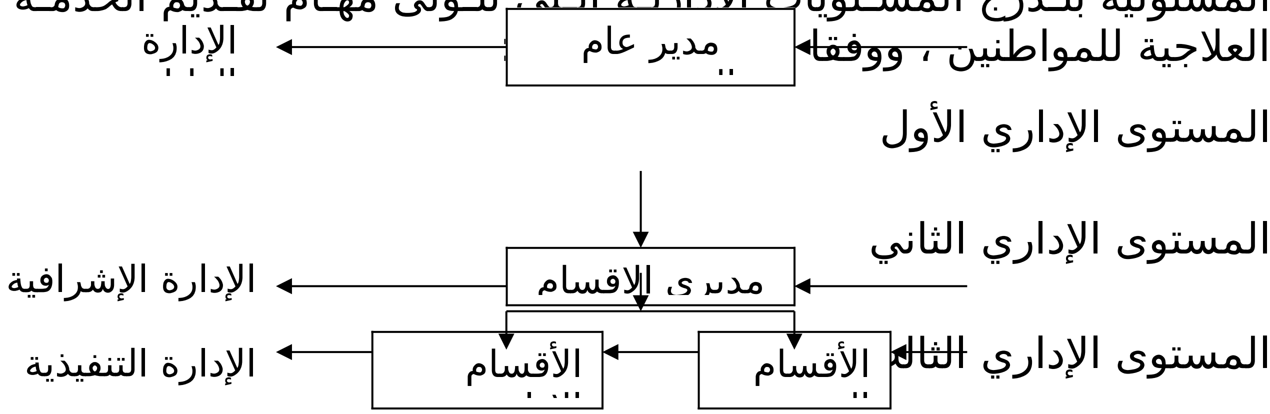
وتقاس هذه الكفاءة ، وفقا لمعايير مختلفة ومتعددة ، فيرى نفس المرجع إن تحديد معايير كفاءة الاداء في المستشفى تتمثل في ثلاثة أبعاد هي :-

1. مستوى الخدمة العلاجية المقدمة .
2. مستوى التكاليف.
ج. مستوى الإيراد المحقق .

ويضيف هذا المرجـع إلى إن تحقيـق افضـل مسـتوى من كفـاءة الاداء في قطاع المستشفيات يتطلب تقديم افضل مستوى ممكن من الخدمات العلاجية مع تحقيق أدنى مستوى من تكاليف التشغيل .

ولاشك في أن لنظام التكاليف الموحـد دوره الهـام في قيـاس كفـاءة الاداء لكـل مستشـفى ، وتيسـير مهمـة وزارة الصـحة إمكانيـة المقارنـة والرقابة على التكلفة العلاجية ، واتخاذ الإجراءات اللازمـة لتصـحيح مسـار التنفيـذ وفقـا لمـا هـو مخطـط لـه . وعليـه فـان إدارة التكـاليف في المستشـفى عليهـا إعـداد تقـارير المتابعـة الدوريـة لكفـاءة الاداء لعـدة مستويات إدارية ، لاعلام كل مسئول عن مستوى تكلفة النشاط في دائرة اختصاصه أو مسئوليته ، وفي حدود عناصر التكاليف الخاضعة لرقابته.

ومن الوجهة العملية ، ينبغي أن يتم تحديد مراكز المسـئولية من واقـع الهيكل التنظيمي للمستشـفى – كمـا هـو الحـال في مراكـز التكلفـة – اي على أساس الأقسـام الـتي يضـمها المستشـفى ، ومن وجهـة نظـر وزارة الصحة قـد ينظـر إلى المستشـفى ككـل على انـه مركـز مسـئولية كبـير ، يكون مسئولا عن تحقيق أهداف مديره العام ، ثم تتدرج مستويات مراكـز المسئولية بتـدرج المسـتويات الاداريـة الـتي تتـولى مهـام تقـديم الخدمـة العلاجية للمواطنين ، ووفقا



شكل رقم (2)

مستويات المسئولية في المستشفى

ويوضح الشكل السـابق ، ضـرورة وجـود مـا يعـرف بتقـارير الأقسـام Departmental Reports في النشـاط العلاجي ، كأحـد مقومـات نظـام التكـاليف للمعلومـات ، وتتضـمن هـذه التقـارير عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة القسـم أو المركـز او المسـئول عن إنفاقهـا ، مـع إظهـار حجم النشـاط المسـتهدف بجـانب هـذه التكاليف ، لإظهار مدى كفاءة القسـم في القيـام بمسـئوليته في تحقيق الهدف المطلوب بالإمكانيـات المتاحـة لديـه ، ولاشـك في إن تحديـد معـايير النشـاط العلاجي بالمستشـفيات يتطلب مـا يقابلهـا وجـود معـايير للتكلفـة لأغـراض الرقابـة والتقـييم على مستوى كل قسم من أقسام المستشفى وما يناظرها من أقسام في المستشـفيات الأخـرى ، وخاصـة نشـاط القسـم الـداخلي ، العيـادة الخارجيـة ، غرفـة العمليـات أو في أقسـام ذات اتصـال مباشر بالمرضى .

ومن ثم فان تقارير كفاءة الاداء في المستشـفى تتنـاول البنـدين التاليين :-
أولا : أنواع تقارير كفاءة الاداء في المستشفى .
ثانيا : إعداد تقارير كفاءة الاداء في المستشفى .

أولا :- أنواع تقارير كفاءة الاداء في المستشفى :

إن تحقيق الهدف الذي تصمم من اجلـه تقـارير كفـاءة الاداء في المستشـفيات ، يرتبـط بقـدرتها على كونهـا وسـيلة لنقـل البيانات والمعلومات الخاصة بمؤشرات الكفـاءة إلى المسـتويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي .

وهذا مرتبط ، بلا شك ، بقدرة نظـام التكـاليف الموحـد على تحقيق هذا الهدف ، باعتبار إن التقـارير هي إحـدى أهم مخرجاتـه المستهدفة .

وفي ضوء ذلك الاعتبار ، فان إعداد تقـارير كفـاءة الاداء في وزارة الصحة ، لابد له من أن يشمل المستويات التنظيمية التالية :-

- تقـــارير كفـــاءة الاداء على مســـتوى مراكـــز التكلفـــة في المستشفى .
- تقــارير كفــاءة الاداء على مســتوى مراكــز المســئولية في المستشفى .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى المستشفى ككل .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى العيادات الصحية الشاملة .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى مستشفيات الوزارات بشكل عام (تجميعي) .

ولكي تتلائم تقـارير كفـاءة الاداء مـع احتياجـات المسـتويات الإدارية المتعددة سـواء على مسـتوى إدارة المستشـفى أو إدارة العيادة الشاملة ، او الوزارة ، فلابد لهـذه التقـارير ان تـتيح لهـذه المسـتويات إمكانيـة الوقـوف على الانحرافـات الناتجـة ، وفقـا لمراكز التكلفة أو للمراكز المسئولة عن أحـداث هـذه التكلفـة ، وهو أمـر مرتبـط بكميـة او نوعيـة المعلومـات الـتي يحتويهـا كـل تقرير ، ومدى ملائمتـه لاحتياجـات متخـذي القـرارات ، وذلـك مـا سيتناوله البحث في البند التالي :-

ثانيا :- إعداد تقارير كفاءة الاداء في المستشفى :-

لكي يـؤدي هـذا النـوع من التقـارير وظيفتـه أمـام الإدارة بكفاءة ، فلابد أن تكون شاملة لجميـع اوجـه مراكـز النشـاط في

المستشفى ، وفيما يلي نموذج مقترح لتقرير قياس كفــاءة الاداء على مستوى مراكز التكلفة ومراكز المسئولية في المستشفى .

وزارة الصحة

مستشــــفى / ...... عـــــام

اجمالي تفصيلي

مركز تكلفة رقم

...ابي

رقم المركز

مركز مسئوليـة

تقرير

قياس كفاءة الاداء في المستشفى ، للفترة من / .... إلى / ....

بند التكلفة عام	بند التكلفة فرعي	البيـــان	التكلفة الفعلية متغيرة	التكلفة الفعلية ثابتة	التكلفة الفعلية إجمالي	تقديرات الموازنة	التغيير عن التقديري	تكاليف الفترة السابقة
31	- 311 312 313	الأجور الأجـــــــور النقدية المزايـــــــا العينية المزايـــــــا النقدية						
إجمالي البنـــــد			x	x	x	x	x	X
32	- 321 322 323	مســـــتلزمات سلعية: خامات وقود وزيوت قطـــع غيـــار ومهمات						
إجمالي البنـــــد			x	x	x	x	x	X
33	- 331 332 336	مســـــتلزمات خدمية : مصـــــــروفات الصيانة تشـغيل لـدى الغير نفـل وانتقـالات عامة						
إجمالي البنـــــد			x	x	x	x	x	x
35	- 352	مصـــــروفات تحويلية جاريـة : الإهلاك						
إجمالي البنـــــد			x	x	x	x	x	x

إجمالي تكاليف المركز	xx	xx	xx	xx	xx	xx

ويلاحظ على نمـوذج قيـاس كفـاءة الأداء في المستشـفى ان تقييم كفاءة الأداء لأي مستوى علاجي تتم على أساسين هما :-

الأساس الأول :- تقديري .. وفيه يتم مقارنة تكاليف الأداء الفعلي بتقديرات الموازنة التخطيطية ، لقياس مدى الالتزام بتلـك التقـديرات ، مـع أداء افضـل خدمـة علاجيـة للمواطنين .

الأسـاس الثـاني :- زمـني .. وفيـه يقـارن الأداء الحـالي بفعليـات فترة التكاليف السابقة عليه ، وقياس مدى التغيرات الـتي حصـلت ، حيث يتم توجيـه مسـارات الأنشـطة الـتي فيهـا تغـيرات سـالبة ، بعـد دراسـتها ، نحـو الأهـداف المقـررة ، ودعم الإيجابيـات في المراكـز الأخرى ، بعد دراسـتها لتعميمهـا على المستشـفيات المناظرة .

والهدف الأساسي لهذا النوع من التقارير هو توفير المعلومات الخاصة بالرقابة على عناصر التكلفة الخدميـة لتقـييم أداء مراكـز النشاط في المستشـفى ، سـواء كـانت مراكـز تكلفـة أو مراكـز مسئولية ، وذلك من خلال توضـيح الصـورة الإجمالـية لانحرافـات التكاليف في تلك المراكز وربطهـا بالأشـخاص المسـئولين فيهـا ، والتي قد تؤدي محصلتها النهائية الى الانحراف الكلي في التكلفة الإجمالية لمخرجـات النـاتج الصـحي النهـائي للمستشـفى ككـل ، بصفته مركز مسئولية كبير أمام وزارة الصحة .

نتائج وتوصيات البحث :

تكتسب الخدمات الصحية أهميتها من ارتباطها الدقيق بحيـاة وصـــحة المواطـــنين ، وهي من المؤشـــرات الهامـــة لرضـــى المواطنين وسعادتهم في الحياة . وما لذلك من آثار إيجابيـة على الإنتاج وعملية النمو والتطور الاقتصادي ، وهـو مـا يفسـر ارتفـاع النفقات العامة المخصصة لهـذا القطـاع الهـام سـنة بعـد ، الأمـر الذي يؤدي إلى ضرورة وضع النظم العلمية السليمة للرقابة على هذه النفقات والتأكـد من إن تكلفـة أي خدمـة صـحية قـد قـابلت العائــد منهـا ، وهي الوصـول إلى مسـتوى صـحي جيـد لعمـوم المواطنين عموماً .

ومن واقع قصور أنظمـة الحسـابات الماليـة في مستشـفيات الـوزارة عن تقـديم مخرجـات ذات قيمـة لمتخـذي القـرارات في أجهـزة التخطيـط والرقابـة ، فـان البـاحث يعـرض المقترحـات التالية :-

1. العمـل على تصـميم نظـام موحـد للتكـاليف ، يشـمل تطبيقـه لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصـحية الأخـرى ، وعلى مراحــل زمنيــة ومكانيــة متدرجــة لإيجــاد قاعــدة موحــدة من البيانات والمعلومات عن تكلفة جميع اوجـه النشـاط في هـذه المستشفيات ومراكزها الصحية المختلفة . يهدف بنـاء قاعـدة موحــدة من البيانـــات لتوفـــير المعلومـــات للإدارة العليـــا في الوزارة لترشيد قراراتها الخاصة بتطوير نظم تقـديم الخـدمات الصحية للمواطنين بالجودة والنوعية المطلوبتين ، وتسمح في نفس الوقت بأجراء المقارنات السليمة بين أداء المستشفيات ككـــل ، وكـــل قســـم منهـــا مقارنـــة بالأقســـام المماثلـــة في المستشفيات الأولى .
2. يرتكز نظام الموحد على مجموعة من المقومـات ، تتمثـل في توحيد الأسس التي تقوم عليها مفاهيم مراكز التكلفة ووحدات التكلفة ، وأسلوب قياسها في مجال المستشفيات التي يجـري تطبيق النظـام فيهـا ، وهـو مـا تفتقـر إليـه مستشـفيات وزارة الصحة في الوقت الحاضر .
3. يعتـبر تطـبيق نظـام موحـد للتكـاليف في عمـوم مستشـفيات ومراكز الوزارة الصحية، من أهم مقومات بناء نظـام متكامـل للمعلومات الصـحية في الـوزارة ، نظـرا لارتبـاط هـذا النظـام بجميع وظائف وانشطة المستشفيات والمراكز الصـحية ، فهـو بــذلك دالــة أساســية لقيــاس كفــاءة الأداء الإداري في هــذه المستشــفيات . فمن الصــعب تصــور نظــام إداري متكامــل

للمعلومات الإدارية يؤدي دوره بكفاءة أمام الإدارة العليا ، دون أن يكون نظام التكاليف جزءً منه ، بحيث تستطيع وزارة الصحة من خلاله ، تقييم أداء مستشفياتها من خلال تقارير المسؤولية الموحدة النماذج والبيانات وهو ما يوضح العلاقة التبادلية بين نظام التكاليف في المستشفى وكفاءة الأداء الإداري فيه .

مراجــع البحث

المراجع العربية:
أولا : الكتب :

1. د. إبراهيم السباعي " الأصول العلمية والعملية في تصميم نظام التكاليف " مكتبة الشباب بالقاهرة ، مصر ، 1998 .
2. د. حازم ياسين " نظام التكاليف في المشروعات الصناعية " دار النهضة العربية بالقاهرة ، مصر ، 1993 .
3. د. حسن احمد غلاب " مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية " مكتبة قصر الزعفران بالقاهرة ، مصر ، بدون تاريخ .
4. د. عبد الإله نعمه جعفر " محاسبة التكاليف في البنوك التجارية " مكتبة دار الشروق ، عمان – الأردن ، 2002 .
5. د. محمد توفيق بلبع " النظام الموحد للتكاليف " مطبعة لجنة البيان العربي بالقاهرة ، 1995 .

ثانيا : الدوريات :

1. د. احمد سيد مصطفى " الكفاءة الإنتاجية في إدارة المستشفيات " المجلة العربية للإدارة ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد 11 ، العدد الثالث ، 1987 .
2. د. فكري عبد الحميد عشماوي " إنشاء نظم التكاليف في المستشفيات كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وادارة الأعمال بجامعة حلوان ، مصر ، المجلد الثاني / السنة الثانية ، 1988 .
3. د. عبد الإله نعمه جعفر " مدى تطبيق نظم التكاليف في المنشآت الصناعية الأردنية " مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات ، جامعة الزرقاء الأهلية ، المجلد الرابع / العدد الأول – حزيران 2002 .

ثالثا : الدراسات الميدانية والإحصائيات :

1. دراسات قامت بها وزارة الصحة الأردنية بيانها كالآتي :

" تحليل تكلفة التشغيل في الدوائر الرئيسية في مستشفى البشير " إعداد مجموعة من الباحثين ، 1995 .

" تحليل تكلفة التشغيل في مستشفى الحسين / السلط " إعداد مجموعة من الباحثين ، 1994 .

" احتساب تكلفة التشغيل للمراكز الصحية في محافظة البلقاء " إعداد مجموعة من الباحثين ، 1995 .

2. الإحصاءات الرسمية :

- وزارة الصحة / الأردنية " التقرير الإحصائي السنوي لعام 2001 " إعداد مركز المعلومات في الوزارة .

- دائرة الإحصاءات العامة " الكتاب الإحصائي السنوي لعام 2001 " العدد 51 ، عمان – الأردن .

المراجع الأجنبية :

1. Horngren, Charles; “Cost Accounting” Prentice-Hall inter. Inc. 1994.
2. John R. Griffithietal “The Concept of Cost Control in Hospital” An Arbor, Californenia, U.S.A. 1996.

ملاحق البحث

ملحق رقم (1)

نموذج مقترح لدليل حسابات المستشفى

الأصول	عام	مساعد	فرعي

أصول ثابتة طبية معامل عناية مركزة تعقيم أسنان كلى صناعية أشعة عمليات عيادات خارجية مصاعد كراسي متحركة تروليات .....الخ **أصول ثابتة غير طبية** أراضى مباني آلات ومعدات وسائل نقل عدد وأدوات أثاث ومعدات مكتبية **مشروعات تحت التنفيذ** مشروعات طبية تحت التنفيذ مشروعات غير طبية تحت التنفيذ **مخزون سلعي** مخزون مستلزمات طبية مخزون مستلزمات غير طبية **مدينون** مرضى أفراد مرضى هيئات ومؤسسات مرضى شركات مدينون بخلاف المرضى **حسابات مدينة** نقدية بالخزائن	1	11 12 13 14 15 16	1101 1102 1103 1104 1105 1106 1107 1108 1109 1110 1111 1201 1202 1203 1204 1205 1206 1301 1302 1401 1402 1501 1502 1503 1504 1601 1602

فرعي	مساعد	عام	
		2	**الخصوم**
	21		**راس المال**
	22		**الاحتياطات**
2201			احتياطي ارتفاع أسعار
2202			احتياطي قانوني
	23		**المخصصات**
2301			مخصص مخاطر مهنية
2302			مخصص تعويضات
2303			مخصصات إهلاك
	24		**قروض طويلة الأجل**
	25		**تبرعات وإعانات**
	26		**دائنون**
2601			أطباء
2602			موردين
	27		**حسابات دائنة متنوعة**
		3	**الاستخدامات**
	31		**الأجور**
3101			أجور أطباء
3102			أجور فنيين
3103			أجور إداريين
3104			مزايا عينية
3105			تأمينات اجتماعية
	32		**مواد طبية**
3201			أدوية ومضادات
3202			أفلام طبية
3203			غازات طبية
3204			كيماويات
3205			مستلزمات طبية متنوعة

	عام	مساعد	فرعي
مواد غير طبية وقود وزيوت قوى محركة شحومات قطع غيار ومهمات مواد تعبئة ونظافة ورق وأدوات كتابية **عناصر متنوعة** كهرباء مياه غاز مصروفات صيانة مصروفات أبحاث وتجارب نشر ودعاية نقل وانتقالات تليفون وتلغراف فاكس و تلكس اشتراكات في هيئات محلية اشتراكات في هيئات دولية **اهلاكات أصول ثابتة** مباني وإنشاءات آلات ومعدات عدد وأدوات أثاث وسائل نقل أجهزة طبية ....الخ **إيجارات** **تعويضات وغرامات**		33 34 35 36 37	3301 3302 3303 3304 3305 3306 3401 3402 3403 3404 3405 3406 3407 3408 3409 3410 3411 3501 3502 3503 3504 3505 3506

	عام	مساعد	فرعي

مخصصـــــات بخلاف الإهلاك **ديون معدومة** **الإيرادات** **إيـــرادات الأقســـام الداخلية** الجراحة العامة الجراحة الخاصة الكلى الصناعية القلب الحروق العظام الخ.... **إيـــرادات العيـــادات الخارجية** الأسنان العيون الأمراض الجلدية انف وأذن وحنجرة الخ... **إيـــرادات المراكـــز الفنية** المناظير الأشعات التحاليل بنك الدم الخ... **إيرادات قسـم الطـوارئ والإسعاف** **إيـــرادات العنايـــة المركزة** **إيرادات محل الهدايا** **إيرادات الصيدلية** **إيرادات الكافتريا** **إيرادات محل الزهور**	4	38 39 41 42 43 44 45 46 47 48 49	4101 4102 4103 4104 4105 4106 4201 4202 4203 4204 4301 4302 4303 4304

ملحق رقم (2)

دليل مراكز التكلفة للمستشفى

مساعد	فرعي	عام	اسم المركز
		5	**<u>مراكز الخدمات العلاجية :</u>**
	10 / 5		**<u>مركز القسم الداخلي :</u>**
11 / 5			- مركز الدرجة الأولى الممتازة (الجناح)
12 / 5			- مركز الدرجة الأولى .
13 / 5			- مركز الدرجة الثانية .
14 / 5			- مركز الدرجة الثالثة .
15 / 5			- مركز الدرجة المجانية والحوادث .
	20 / 5		**<u>مركز العمليات :</u>**
21 / 5			- غرفة العمليات الكبرى .
22 / 5			- غرفة العمليات الصغرى .
23 / 5			- التخدير والإفاقة .
	30 / 5		- مركز المختبر (التحاليل الطبية)
	40 / 5		- مركز الأشعة .
	50 / 5		- مركز العيادة الخارجية (الشاملة)
51 / 5			- قسم العلاج الباطني .
52 / 5			- قسم أمراض النساء والأطفال .
53 / 5			- قسم الأنف والأذن والحنجرة .
54 / 5			- قسم أمراض القلب .
55 / 5			- قسم المسالك البولية .
56 / 5			- قسم العيون .
57 / 5			- قسم الأسنان .
58 / 5			
59 / 5			
	60 / 5		- مركز العلاج الطبيعي .
	70 / 5		- مركز الصيدلية .
71 / 5			- صيدلية القسم الداخلي .
72 / 5			- صيدلية العيادة الخارجية .
		6	**<u>مراكز الخدمات الإنتاجية :</u>**
	10 / 6		**<u>مراكز المطبخ والمطعم</u>**
11 / 6			- مركز المطبخ والمخزن .
12 / 6			
	20 / 6		
	30 / 6	7	
	40 / 6	8	
21 / 6			
22 / 6			

مركز المغسل والمكوى :

	10 / 8		
	20 / 8		
	30 / 8		
	40 / 8		
	50 / 8		
	60 / 8		

- مركز المغسل .
- مركز المكوى .
- مدرسة التمريض .
- قسم الاستقبال .

مركز الخدمات التسويقية :

مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية :

- مركز إدارة المستشفى والسكرتارية والعلاقات العامة .
- مركز الشئون المالية والإحصاء .

ملحق رقم (3)

وزارة الصحة

مستشفى /

قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى

عن الفترة من ....إلى ....

رقم بند التكلفة			البيان	مبلغ التكلفة		
عام	فرعي	مساعد		جزئي	فرعي	إجمالي
31	-	-	**الأجور**			
	311	-	**الأجور النقدية :**			
		3111	الدرجات الدائمة.	X X		
		3112	المكافآت الشاملة.	X X		
		3113	تعويضات العاملين عن جهود غير العادية .	X X		
		3114	مكافآت تشجيعية .	X X		
		3115	مكافآت أخرى .	X X	X X X	
		3116	رواتب وبدلات نقدية .	X X		
	312	-				

X X X X	X X X X X X X X X	X X X X X X X X X X X X X X X X X X	**المزايا العينية :** تكـــاليف أغذيـــة للعاملين . تكــــاليف ملابس للعاملين . تكـاليف علاج العــاملين واسرهم **المزايا النقدية :** حصة المستشفى حصة المستشفى في التامين الصحي . إعانة غلاء المعيشة . إصابات العمل . **إجمـالي بنـد الأجور** **المســــتلزمات السلعية :** **مستلزمات طبية :** خامات رئيسية 32111 ادويــــة وكيماويات X 32112 اغذيــــة المرضى X 32113 ملابس المرضى X	3121 3122 3123 3124 - 3131 3132 3133 3134 - - 3211	313 - 321	32

مبلغ التكلفة			البيان	رقم بند التكلفة		
إجمالي	فرعي	جزئي		مساعد	فرعي	عام
	X X X X X X X X X X X X	X X X X X X X X X X	**وقود وزيوت :** مواد بترولية مواد تزييت وتشحيم **قطــع غيــار ومهمات :** قطــع غيــار ومــواد صيانة . مواد ومهمات متنوعة .	- 3221 3222 - 3231 3232 -	322 323 324 325 326	

إجمالي	فرعي	جزئي	البيان	مساعد	فرعي	عام
X X X X	X X X X X X X X X X X X X X X	X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X X	مواد تعبئة وتغليف. أدوات كتابية وكتب. **ميـــــاه وإنــــارة وكهرباء وغاز:** مياه . إنارة . كهرباء . غاز . **إجمــــالي بنــــد المســــــتلزمات السلعية** **المســــــتلزمات الخدمية :** **مصروفات الصيانة :** صيانة وتـرميم مبـاني وإنشاءات . صيانة آلات ومعدات . صيانة وسائل نقل . صيانة أثاث ومعدات . صيانة أخرى . مصـــروفات تشـــغيل لدى الغير . نشـــــــــر واعلان واستقبال . **نقـــل وانتقـــالات عامة :** نقـــــل مهمـــــات بالطائرة . نقـــل وانتقـــالات بوسائل أخرى بدل انتقال .	- - 3261 3262 3263 3264 - - 3311 3312 3313 3314 3315 - - - 3351 3353 3354	- 331 332 334 335	33

مبلغ التكلفة			البيان	رقم بند التكلفة		
إجمالي	فرعي	جزئي		مساعد	فرعي	عام

	336	-	**مصروفات خدمية لغير العاملين :**			
		3361	نشاط رياضي واجتماعي / مدرسة تمريض .	X X		
		3363	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة .	X X	X X X	
			إجمالي بند المستلزمات الخدمية .			X X X X
35		-	**المصروفات التحويلية الجارية :**			
	351		الضرائب والرسوم		X X X	
	352	-	**الإهلاك :**			
		3521	إهلاك المباني والإنشاءات.	X X		
		3522	إهلاك آلات ومعدات .	X X		
		3523	إهلاك وسائل نقل .	X X		
		3524	إهلاك عدد وأدوات .	X X		
		3525	إهلاك أثاث ومعدات مكاتب.	X X	X X X	
	353	-	**الإيجارات** (1)			
		3531	إيجـارات أجنحـة في مستشفيات أخرى .	X X		
		3532	إيجارات مخازن .	X X	X X X	
			إجمـالي بنـد المصـروفات التحويلية الجارية .			X X X X
			إجمـالي تكـاليف الخـدمات الصـحية في المستشفى .			X X X X

(1) يدخل هذا البند ضمن قوائم التكاليف التي يعدها المستشفى في وزارة الصحة ، وكذلك في قائمة التكاليف العمومية التي تعدها إدارة التكاليف في الوزارة .